

**FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA – UNIR.
CAMPUS DE CACOAL
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS.**

LUCICLEIA LOPES GONÇALVES

**A CONTABILIDADE INTERNACIONAL E O DESAFIO DA
HARMONIZAÇÃO CONTÁBIL**

Trabalho de Conclusão de Curso.

Artigo.

**Cacoal
2009**

LUCICLEIA LOPES GONÇALVES

**A CONTABILIDADE INTERNACIONAL E O DESAFIO DA
HARMONIZAÇÃO CONTÁBIL**

Artigo apresentado à Fundação Universidade
Federal de Rondônia, *Campus* de Cacoal,
como requisito parcial para obtenção do
Título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Ms. Tiago H. S. Echternacht

Cacoal
2009

A CONTABILIDADE INTERNACIONAL E O DESAFIO DA HARMONIZAÇÃO CONTÁBIL

Por

LUCICLEIA LOPES GONÇALVES

**Artigo apresentado à Fundação Universidade Federal
de Rondônia, Curso de Ciências Contábeis, para
obtenção do grau de Bacharel em Ciências Contábeis,
mediante a Banca Examinadora, formada por:**

Presidente

Profº. Ms. Tiago Henrique S. Echternacht – Orientador/UNIR

Membro

Profª. Ms. Maria Bernadete Junkes - UNIR

Membro

Prof. Ms. Wellington Silva Porto - UNIR

**Cacoal
2009**

DEDICATÓRIA

Em primeiro lugar a Deus pelas bênçãos recebidas, aos meus pais e irmã que sempre me deram apoio incondicional, assim como ao professor orientador pela imensurável dedicação, auxílio e compreensão; a estes dedico com carinho essa conquista.

AGRADECIMENTOS

Sempre e em primeiro lugar agradeço a Deus ao qual toda honra é dedicada;

A meus pais, razão do meu orgulho, pelo amor, apoio e incentivo recebido;

A minha irmã, pelas noites de sono que perdeu esperando que eu chegasse da faculdade, obrigada;

Aos professores, pela dedicação e ensinamentos transmitidos, e demais funcionários da universidade;

Ao Professor Ms. Tiago Henrique S. Echternacht, por enaltecer sua classe profissional mostrando-se mais que um orientador ao dar total suporte a esse trabalho, apoio que eternamente será lembrado;

E aos amigos que com certeza deixarão saudades.

A CONTABILIDADE INTERNACIONAL E O DESAFIO DA HARMONIZAÇÃO CONTÁBIL

Lucicleia Lopes Gonçalves¹

RESUMO

O estudo da Contabilidade Internacional tornou-se de fundamental importância com o crescimento dos mercados comerciais e financeiros, resultantes da internacionalização da economia. Nesse contexto, a Contabilidade representa pedra angular na linguagem internacional dos negócios. O presente trabalho tem por objetivo discorrer sobre o desenvolvimento da Contabilidade Internacional, inicialmente discutindo sua importância, procurando expor as principais diferenças dos sistemas contábeis, bem como suas causas; apresentar os organismos que se destacam no sentido de desenvolver a harmonização dos procedimentos de mensuração, reconhecimento e evidenciação (*financial reporting*), buscando maior comparabilidade e relevância para os usuários de informações contábeis; e mostrar a importância da convergência contábil um modelo mais harmônico. Finalmente, é feita uma comparação entre as diferenças das práticas contábeis internacionais.

Palavras-Chave: Contabilidade Internacional. Harmonização. Convergência.

INTRODUÇÃO

O crescimento e a globalização dos mercados têm provocado o aumento das aquisições das sociedades estrangeiras. Este processo não restringe apenas aqueles no qual necessitam das informações, no âmbito econômico, mas interessa também aos usuários dos países onde estão localizadas as empresas multinacionais.

Esses empreendimentos que produzem bens e serviços foram fundamentais para o aumento do mercado mundial e o desenvolvimento do mercado de capitais. Em consequência desse processo, diferentes organismos e instituições, vêm buscando uma maior aproximação, levando em consideração suas diferenças, no sentido de existir uma maior comparabilidade na informação internacional de maneira a atender todos os agentes e usuários inseridos nesse processo de internacionalização, levando assim o “usuário internacional” a compreender a importância de novos procedimentos fora de sua localização geográfica.

¹ Graduanda em Ciências Contábeis pela Universidade Federal de Rondônia, Campus de Cacoal, sob orientação do Professor Mestre Tiago Herinque S. Echternacht.

O desenvolvimento da contabilidade, como ciência social aplicada, vem sendo fortemente influenciado no ambiente em que atua. Choi e Mueller (1988) dizem que “cada vez menos as coisas permanecem puramente internas”. Nesse sentido, os relatórios contábeis devem ser mais globalizados, e a busca por essa homogeneidade requer esforços de vários grupos, pois cada país tem práticas contábeis próprias.

Dentro desse contexto, procurou-se, neste trabalho, discorrer sobre a conceituação da contabilidade internacional, mostrando sua importância, alguns fatores que influenciaram as diferenças internacionais, suas causas, bem como a busca pela harmonização dos critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação contábil no mundo.

A respeito da metodologia a ser aplicada Gil (1999, p. 45), esclarece que as pesquisas são classificadas de acordo com seus objetivos gerais, e são apresentadas em três grandes grupos: exploratórias, descritivas e explicativas. O presente estudo é uma pesquisa exploratória, que de acordo com o mesmo autor: “tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, com vistas a torná-lo mais explícito ou a construir hipóteses”.

Para contextualizar o estudo, faz-se necessária a utilização de pesquisa bibliográfica que, de acordo com Vergara (2000, p. 48), “é o estudo sistematizado desenvolvido com base em material publicado em livros, revistas, redes eletrônicas, isto é material acessível ao público em geral”, compreendendo consulta a livros, teses, dissertações, artigos de revistas especializadas, possibilitando a compreensão do estado da arte do tema em questão.

1 REVISÃO DE LITERATURA

1.1 O que é Contabilidade Internacional?

A contabilidade é o mais completo instrumento capaz de fornecer informações úteis as empresas que estão inseridas no globalizado e exigente mercado atual. Assim como a sociedade e as organizações, a contabilidade também tem evoluído com vistas a suprir todas as necessidades na gestão dos negócios na era da informação (NIYAMA, 2006).

Essa evolução teve início no século XIX, quando a era industrial deu lugar para um movimento de difusão e massificação da informação e da tecnologia, a partir desse novo momento as relações inter-países foram facilitadas e a chamada globalização antes “tímida”, passou realmente a ser levada em consideração para se conseguir gerir de forma satisfatória as

empresas, afinal as economias passaram a ter uma maior interação, o que resultou, de uma forma geral em uma maior economia de interdependência (ECHTERNACHT, 2006).

No final do século XIX e início do século XX, esse movimento global já havia se consolidado no mundo e as empresas estavam em um incansável processo de captação de novos mercados, buscando para fins de desenvolvimento créditos complementares nas bolsas de valores dos países mais desenvolvidos.

A concessão de créditos, compra e venda de ações e investimentos era feita mediante análise das demonstrações financeiras por meio das quais as decisões eram tomadas. Porém a fragilidade desse sistema ficou evidente em 1929, quando ocorreu a quebra da bolsa de valores de New York, levada entre outros fatores pela falta da regulamentação da contabilidade, como discorrem Carvalho, Lemes e Costa (2006, p.13): “Não havia um conjunto inteligente e sensato de normas contábeis que orientasse a preparação das demonstrações, e em consequência as análises de balanço podiam levar e com certeza levaram, a crassos erros na tomada de decisões econômicas [].”

Assim como a eminente necessidade de expandir os negócios pelo mundo, as empresas e as bolsas de valores sentiram a falta de um suporte maior para a tomada de decisão, afinal a contabilidade, considerada por Niyama (2006, p.15), “a linguagem dos negócios”, não estava fazendo de forma adequada a comunicação entre seus usuários.

Nesse âmbito surgiu outro agravador para o problema, porque além do vácuo existente, não havia uniformidade entre a contabilidade praticada em países diferentes, ficando evidente a partir de então, a necessidade de normas contábeis mais harmônicas.

A busca pela harmonização contábil a nível mundial, é fruto de uma demanda global de economias que buscam realizar negócios que vão muito além de seus limites fronteiriços, e que, de uma forma geral, encontram dificuldades em compatibilizar as demonstrações exatamente pela diversidade das praticas contábeis, dá-se então a importância da Contabilidade Internacional, como discorrem Carvalho, Lemes e Costa (2006, p.15): “a contabilidade internacional surgiu para minorar as agruras de quem quer investir fora de seu país e até hoje tinha que manusear balanços em dezenas de normas contábeis distintas, tentando compatibilizá-las para comparar”.

A incompatibilidade impede o fluxo de informações com o qual contam os investidores, além de deixar o processo de análise das demonstrações financeiras demorado e difícil de ser comparado, resultando na retardação de toda a operação, afinal transparência e confiabilidade é o que se busca nessas demonstrações.

De acordo com Carvalho, Lemes e Costa (2006, p. 15), a partir da adoção de normas contábeis padrão “eventualmente o máximo que se exigirá será a tradução do idioma, e não mais das praticas contábeis”, o que desencadeia uma economia de tempo e de dinheiro e agilizando as transações, e completa dizendo que “a contabilidade internacional justifica-se como a contribuição de uma categoria profissional ao desenvolvimento econômico”.

Essa contribuição se dá pela difusão dos princípios contábeis internacionais, por meio dos quais é possível fazer a expansão das economias. A adoção de normas contábeis uniformes evita o retrabalho das instituições, citando, por exemplo, o caso de multinacionais que pela falta de harmonização contábil, e tendo filiais em outros países, se veem obrigadas a fazer com que às demonstrações respeitem as normas dos países em que estão sediadas as filiais e também demonstrações de acordo com as normas do país onde se encontra a matriz, por essa razão é essencial que ocorra essa harmonização, como discorre Lopes de Sá (*apud* PEREIRA e RODRIGUES, 2004, p. 127):

Diante de informações, em regime de controvérsias, é lícito procurar conhecer as suas origens porque não se pode admitir que existam diversos critérios para exprimir um mesmo fenômeno, a menos que se deseje iludir a opinião de terceiros. A verdade só tem uma face e ao regime contábil, como científico só a verdade interessa.

Nesse sentido, Martins e Brasil (2008, p. 4) dizem que: é importante salientar que a harmonização não objetiva chegar a um “único” conjunto de normas contábeis, pois isso seria praticamente impossível, mas sim, obter certo padrão de equivalência e comparabilidade.

A partir desse novo momento econômico, é mais que evidente a importância e a urgência em se adotar uma nova forma de fazer contabilidade, levando em consideração o fato de a mesma ser sim, uma ciência social, e, conseqüentemente, se moldar conforme as necessidades do ambiente em que se insere, mas que esta também deve estar apta a fornecer informações a usuários externos, o que se daria pela adoção de princípios e normas contábeis comuns aos países, onde estes poderiam se basear, alcançando maior uniformidade.

1.2 O Processo de Harmonização das Normas Internacionais

A diversidade dos sistemas contabilísticos, definido por Benau (*apud* PEREIRA e RODRIGUES, 2004, p. 84) como sendo o “conjunto de princípios, normas e práticas que orientam o fornecimento de informação financeira, num âmbito especial e temporal dado”, são os principais dificultadores do processo de harmonização contábil, visto que a estrutura destes é fortemente influenciada pelo ambiente que atuam, sendo essa a razão da divergência

dos sistemas contabilísticos entre diferentes países, ou seja, não existe uma linguagem homogênea em termos internacionais.

Niyama (2006, p. 15), explica essa situação dizendo que “a linguagem não é uniforme porque cada país tem critérios próprios para reconhecer e mensurar cada transação”. Partindo desta premissa, nota-se a necessidade de conhecer os sistemas contabilísticos a fim de realizar sua análise e classificação, para então agrupá-los por grau de similaridades.

Pereira e Rodrigues (2004, p. 126) colocam que “o estudo da diversidade contabilística e das classificações dos sistemas contabilísticos são o alicerce necessário para poder entender o desenvolvimento do processo harmonizador”. Esse processo também encontra dificuldades de implementação, que decorrem em função da existência de dois modelos contábeis básicos diferentes, como expõe Santos (2009, p. 3):

(a) O modelo dos países da *Code Law* (da Europa Continental – que segue a tradição do direito romano germânico, legalístico – a qual o Brasil, historicamente esteve ligado) e (b) O modelo dos países do *Common Law* (do mundo anglo-saxão – que segue a tradição do direito não legislado – hegemônica que esta sendo aplicada no Brasil).

O tipo de sistema legal é considerado um importante fator explicativo das diferenças nas práticas contabilísticas adotadas pelos países, e representa um dos maiores obstáculos a harmonização.

Além da dificuldade acima citada, outras causas são encontradas para as diferenças entre os Sistemas Contabilísticos, como a forma de captação de recursos pelas empresas, afinal ela possui grande influência sobre a maneira que é feito o relatório financeiro, como afirma Niyama (2006, p. 26) se um país tem características voltadas para financiar suas empresas com recursos oriundos do mercado acionário, tenderá a apresentar suas demonstrações contábeis contemplando informações que privilegiem seu usuário mais importante, seus acionistas. Por outro lado, se um país tem características voltadas para financiar suas empresas com recursos oriundos do crédito bancário ou fonte governamental, tenderá a privilegiar a apresentação de suas demonstrações contábeis contemplando informações que favoreçam seu usuário mais importante, qual seja, o credor bancário ou governamental.

Então, para saber qual relevância dar as informações, é preciso conhecer o usuário das mesmas, para enfatizar nas demonstrações o que é requerido por eles. Tendo usuários diferentes, conseqüentemente têm-se necessidades e relatórios financeiros distintos.

O *status* da profissão também interfere no processo de harmonização contábil, em países onde existe uma contabilidade independente, capaz de delegar suas próprias normas, a profissão contábil e a própria contabilidade possuem elevado grau de confiabilidade e importância, sendo que tanto as demonstrações quanto os relatórios de auditoria e demais atividades relacionadas, não sofrem influências negativas, isso por possuírem uma contabilidade consolidada e totalmente independente. Situação oposta ocorre nos países onde a contabilidade não tem autonomia para operar, sofre influências do governo e demais autoridades relacionadas, por consequência a classe contábil é desvalorizada e o profissional lembrado como “guarda-livros”, ainda nos dias atuais (Niyama, 2006).

Reside nessa situação outro empecilho a harmonização, se a contabilidade não é independente como uniformizá-la, ou pelo menos trazê-la a um padrão, se esta atende aos mais diversos interesses.

1.3 A Origem da Harmonização dos Padrões Contábeis

Existe um consenso quando o assunto é tornar o relatório financeiro mais comparável a nível internacional, enfatiza-se que não se trata de padronização e sim de harmonização, não devendo haver equivoco neste ponto, como define Niyama (2006, p. 38):

Harmonização é um processo que busca preservar as particularidades inerentes a cada país, mais que permita reconciliar os sistemas contábeis com outros países de modo a melhorar a troca de informações a serem interpretadas e compreendidas, enquanto padronização é um processo de uniformização de critérios, não admitindo flexibilização.

Como visto, não é uma questão de deixar as práticas contábeis idênticas, apenas procura-se minimizar situações onde a contabilidade de uma região divirja-se muito de outra, ou seja, nesse processo serão levadas em consideração as particularidades locais, mas sem afetar negativamente as informações em nível internacional.

O início da harmonização internacional da informação financeira começa a ser gerada nos congressos mundiais de profissionais de contabilidade, tendo o primeiro sido realizado em 1904, em Sant Louis, nos Estados Unidos da América, e celebrados regularmente, de cinco em cinco anos desde então. É, no entanto, em meados do século XX que se situa a origem do processo harmonizador, Tua (*apud* PEREIRA e RODRIGUES, 2004).

Observa-se que os primeiros passos em direção harmonização, aconteceram justamente com o despontar da economia global e isso trouxe logo em seguida uma discussão que perdura até os dias atuais, sobre as vantagens e desvantagens da harmonização contábil internacional, sendo tais discussões responsáveis pelo desenvolvimento deste processo (GUERREIRO e RODRIGUES, 2004, p. 10).

1.3.1 Vantagens e desvantagens da harmonização contábil

Por tratar-se de uma questão que envolve uma gama muito elevada de opiniões, onde é basicamente impossível obter unanimidade, existem os que apontam as vantagens e contrário a isso, os que não concordam com a harmonização valendo-se das desvantagens.

Niyama (2006, p. 39), coloca alguns pontos importantes quanto o assunto, listando as seguintes vantagens:

- a) A existência de países onde não existe um padrão de sistemas contábeis, nem uma estrutura-sistema legal, nem organismos profissionais de classe suficientemente fortes que possam influir na elaboração de normas contábeis. Isso torna mais fácil à implementação de normas contábeis internacionais que facilitem o processo de harmonização, porque os ajustes necessários para reconciliação são significativamente menores;
- b) A possibilidade de apresentar as demonstrações em linguagem inteligível, o que facilita a busca de recursos de investidores estrangeiros pelas empresas, principalmente as de países emergentes;
- c) Redução de custos para gerenciar sistemas contábeis diferenciados em diferentes países;
- d) Facilidade na elaboração de demonstrações contábeis consolidadas em empresas cuja matriz e filiais, situam-se em diferentes países;
- e) Contribuição para realização de trabalhos de auditoria mediante redução de custos.

O mesmo autor considera também desvantagens de ordem prática e operacional, como segue:

- a) Dificuldade na harmonização de currículos básicos de cursos de ciências contábeis;
- b) A forte vinculação da contabilidade com a tributação (como harmonizar normas fiscais);
- c) Nacionalismo exacerbado.

Para Laínez e Callao (*apud* PEREIRA e RODRIGUES, 2004, p. 138), as principais vantagens da harmonização contábil podem ser sintetizadas da seguinte forma:

- a) Diminuição do custo de elaboração e apresentação da informação para as empresas multinacionais. Essas seriam dispensadas da obrigação de cumprir diferentes normas nacionais quando procuram financiamento em mercados estrangeiros; e por outro lado a preparação das demonstrações financeiras consolidadas de filiais localizadas em distintos países seria enormemente facilitada;
- b) Facilidade de análise, interpretação e compreensão da informação elaborada em diferentes países, pelo que conseqüentemente seria facilitada a tomada de decisão dos investidores, financiadores e outros utilizadores;
- c) Eliminação de uma das principais barreiras a livre circulação de capitais a nível internacional;
- d) Simplificação do trabalho das multinacionais de auditoria, por poderem aplicar uns princípios equivalentes em todos os países: do mesmo modo as autoridades fiscais poderiam medir o lucro empresarial sobre o qual tributam as empresas estrangeiras de acordo com normas uniformes de reconhecimentos de proveitos e custos;
- e) Os países sem um sistema contabilístico desenvolvido poderiam utilizar o modelo contábil internacional.

Bereford e Joshi (*apud* GUERREIRO e RODRIGUES, 2004, p.16-17), apontam outras vantagens da conversão:

- a) Maior facilidade das transações internacionais e diminuição do custo do capital;
- b) Maior qualidade da informação financeira dos mercados de capitais, o que contribui para o aumento de uma informação contábil perfeita;
- c) Maior familiaridade com as praticas contabilísticas dos outros países e redução do leque de alternativa entre os países;
- d) Melhor comunicação empresarial e diminuição da ambigüidade na interpretação da informação financeira;
- e) Maior facilidade na consolidação de contas das empresas multinacionais;
- f) Maior comparabilidade das demonstrações financeiras de empresas de diferentes países para análises de investimento ou de crédito;
- g) Maior mobilidade dos recursos humanos das empresas de auditoria multinacionais;
- h) Redução de custos administrativos e de sistemas; e
- i) Poupança substancial dos custos dos organismos emissores de normas, pois se consegue evitar a duplicação de custos e de esforços que existe quando diversos organismos estão a investigar e tratar dos mesmos assuntos.

Saudagaran e Meek (*apud* GUERREIRO e RODRIGUES, 2004, p. 16) destacam os seguintes obstáculos a harmonização internacional:

- a) O impacto econômico das práticas contábilísticas, na medida em que a harmonização contábilística tende a diminuir a importância dos interesses de grupos específicos dos países;
- b) A resistência dos países em abdicar do seu normativo nacional a favor de uma regulamentação internacional definida exteriormente; e
- c) A ausência de organismos profissionais fortes em diversos países, que influenciem o processo de desenvolvimento da contabilidade internacional, dificulta a ligação dos interesses nacionais ao trabalho do IASB (Colegiado de Padrões Contábeis Internacionais) e a diminuição da resistência nacional.

Com relação ao assunto Guerreiro e Rodrigues (2004, p. 18) afirmam que: Normalmente, os opositores à harmonização contábilística internacional defendem que as diferenças econômicas, políticas, legais e culturais de cada país justificam demonstrações financeiras diferentes, registrando a tendência de determinados países liderarem o processo de harmonização, impondo normas desajustadas às realidades de certos países.

Nesse sentido, compreende-se que a harmonização das normas contábeis, não é um processo consensual, e seu desenvolvimento é acompanhado de perto por debates intensos. Samuels e Oliga (*apud* GUERREIRO e RODRIGUES, 2004, p. 16) evidenciam isso com a seguinte afirmação: “O processo de harmonização é politicamente complexo, teoricamente complicado e operativamente incerto”. O que justifica razão de tantas opiniões opostas no tocante à harmonização.

1.4 Organismos Mundiais que Buscam a Harmonização

Vários organismos em nível mundial têm se envolvido em iniciativas em prol da harmonização contábil internacional, e assim como estes, algumas entidades de classe se interessaram pela causa e tem se esforçado nesse sentido.

1.4.1 IASB – The International Accounting Standards Board (Colegiado de Padrões Contábeis Internacionais)

Em 1973, por ocasião do Congresso Internacional de Contadores realizado em Melbourne na Austrália, foi criado o IASC - International Accounting Standards Committee (Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade – 1973 a 2001), fundado pelos seguintes países: Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Holanda, Grã-Bretanha, Irlanda e Estados Unidos da América; sendo seu sucessor o IASB.

O IASB é um órgão independente do setor privado que se destina ao estudo dos padrões contábeis com sede em Londres, Grã – Bretanha. Sua estrutura é composta por um conselho de membros constituído por mais de 140 (cento e quarenta) entidades profissionais de todo o mundo, dentre estas destacamos o IBRACON (Instituto Brasileiro de Contadores) e o CFC (Conselho Federal de Contabilidade), que representam o Brasil. O IASB conta ainda com 19 (dezenove) curadores, que são escolhidos por sua representatividade nos mercados de capital do mundo e para garantir uma base internacional , leva-se em consideração a origem continental, ficando composto da seguinte forma, Niyama (2006, p. 42):

- a) Seis curadores nomeados na América do Norte;
- b) Seis curadores nomeados na Europa;
- c) Quatro curadores nomeados na região Ásia/Pacífico; e
- d) Três curadores nomeados de qualquer outra área, desde que mantido o equilíbrio geográfico.

Os curadores são responsáveis pela nomeação dos membros do Colegiado de Normas Internacionais de Contabilidade, sendo 12 (doze) destes em tempo integral e 2 (dois) em tempo parcial . De acordo com Niyama (2006, p. 42), esses membros dividem-se em:

- a) Cinco membros, no mínimo, devem ter histórico como auditores praticantes;
- b) Três membros, no mínimo, na elaboração de demonstrações contábeis;
- c) Três membros, no mínimo, devem ter sido usuários de demonstrações contábeis; e
- d) Um membro, no mínimo, deve ter histórico acadêmico.

Vale ressaltar, no entanto, que em reunião ocorrida em janeiro de 2009, foi decidido à ampliação do número de membros do colegiado para 16 (dezesesseis), de acordo com dados do IASB.

Esses membros devem ser um grupo de pessoas que representam, dentro desse grupo, a melhor combinação de competência técnica e experiência de antecedentes relevantes de negócios internacionais e as condições do mercado, a fim de contribuir para o desenvolvimento de alta qualidade das normas contabilísticas globais (IASC Foundation).

Niyama (2006; p. 40) lista os objetivos do IASB, como sendo:

- a) Estabelecer um conjunto de normas contábeis globais;
- b) Promover seu uso e aplicação;

- c) Promover a convergência entre as normas contábeis locais e as normas internacionais de contabilidade.

O IASB é um dos órgãos harmonizadores mais atuantes, seus pronunciamentos técnicos representam uma referência facultativa aos usuários que buscam informações contábeis mais harmônicas, não tendo os mesmos, caráter compulsório.

As normas emitidas pelo IASB são chamadas IFRS – International Financial Reporting Standard (Normas Internacionais de Relatórios Financeiros), e a aderência a elas têm ficado cada vez mais notável, como por exemplo, o caso da União Européia que aprovou decisão no sentido de que todas as empresas sediadas nos países – membros apresentem demonstrações contábeis consolidadas, com base nas normas internacionais de contabilidade.

Nessa linha de raciocínio, a Bolsa de Valores de New York permitiu que empresas estrangeiras interessadas em negociar suas ações naquela Bolsa, apresentem suas demonstrações tendo como base para a elaboração as normas do IASB (NIYAMA, 2006).

As atitudes das entidades acima citadas demonstram a força desse órgão a nível mundial e evidencia a que passo está o processo de harmonização pelo mundo, visto desde sua criação, o IASB passou por três etapas, vivenciando a terceira atualmente. Pereira e Rodrigues (2004, p.154) fazem essa distinção de etapas da seguinte forma:

- a) A primeira etapa abrange o período de 1973 a 1988, caracterizado pela emissão de norma com elevada optatividade;
- b) O período de 1988 a 1995 corresponde à segunda etapa, caracterizada pela tentativa de redução da flexibilidade existente no primeiro período;
- c) A terceira etapa, atualmente em vigor, teve início em 1995 com a assinatura do acordo IASC-IOSCO. É também nesta fase da história do IASB que procede sua reestruturação.

1.4.2 IFAC – The International Federation of Accountants (Federação Internacional de Contadores)

O IFAC foi fundado formalmente no ano de 1977, por ocasião do 11º Congresso Internacional de Contadores. Trata-se de uma organização mundial que representa a profissão contábil. É de natureza não governamental, sem fins lucrativos e não política, com sede em New York (Estados Unidos da América). Esta organização busca a harmonização dos padrões contábeis internacionais e tem como missão, de acordo com Niyama (2006, p. 43):

Estreitar o relacionamento da profissão contábil em nível mundial, atendendo a demanda de interesse público, como contribuir para o desenvolvimento da economia

internacional, estabelecendo e promovendo a aderência à elevada qualidade técnica dos padrões profissionais, e finalmente, representar a profissão em assuntos de interesse público.

O IFAC é composto por comitês, cuja responsabilidade é a publicação de padrões profissionais, são eles: de padrões de auditoria, de educação, de ética, de contadores profissionais para o gerenciamento dos negócios, do setor público e de auditores transnacionais.

1.4.3 United Nations (Nações Unidas)

A regulamentação contábil na Europa resultou de avanço natural da sociedade. À medida que a contabilidade ampliou suas atividades a necessidade da sua regulamentação foi analisada pelo governo.

Segundo Paulo (2002, p.52):

Com a implantação da União Européia, os países europeus passaram a compartilhar o mesmo mercado, o que fez aumentar a necessidade de uniformização das informações contábeis. Com a intenção de se harmonizar as regras do comércio originou-se, um instrumento de lei, denominado de Diretivas Gerais e Comunitárias, que possuíam abrangência não só contábil, mas também na parte fiscal, trabalhista, comercial entre outros.

As diretivas não visam apenas à uniformização contábil, mas também produzir comparações e equivalências das informações dos países. Dentre as diretivas da União Européia, tratam do conteúdo contábil a quarta Diretiva (ênfase na estrutura das demonstrações financeiras), a sétima (ênfase nas evidenciações e consolidações) e a oitava (tratamento das opiniões dos auditores).

1.4.4 Outros organismos harmonizadores

Além dos organismos acima citados existem vários outros que operam no mesmo sentido como é o caso da IOSCO – Organização Mundial das Comissões de Valores Mobiliários, da Organização para Desenvolvimento e Cooperação Econômica, EEC – Comunidade Econômica Européia, Comitê de Supervisão Bancária do Banco de Compensações Internacionais, CAPA – Confederação de Contadores da Ásia e do Pacífico, Associação Interamericana de Contabilidade, FEE – Federação dos Especialistas Contábeis da Europa (NIYAMA, 2006).

2 PRINCIPAIS DIVERGÊNCIAS CONTÁBEIS

Uma comparação realizada pela KPMG², entre os procedimentos adotados nos Estados Unidos, os preconizados pelo IASs e pelo Brasil, evidencia as divergências existentes quanto às normas internacionais. O tratamento contábil das despesas com pesquisa e desenvolvimento e *Goodwill*, retirados desse estudo, são exemplos dessa realidade.

2.1 Pesquisa e desenvolvimento

a. Estados Unidos (SFAS 2 e 68, R55)

Os princípios contábeis norte-americanos definem os termos pesquisa e desenvolvimento de modo similar ao IAS. Somente os custos de matérias, equipamentos, instalações e intangíveis adquiridos de terceiros e usados em atividade de pesquisa e desenvolvimento que tiverem usos futuros alternativos podem ser capitalizados e amortizados. Com exceção de certos programas de computador desenvolvidos internamente, todos os custos de pesquisa e desenvolvimento agora não são mais capitalização sobre os princípios contábeis norte-americanos, devendo ser debitados ao resultado, quando incorridos.

b. Internacionais (IAS 36 e 38)

Pesquisa é a investigação original e planejada para obter novos conhecimentos. Os custos de pesquisa devem ser debitados ao resultado quando incorridos.

Desenvolvimento é a aplicação de descobertas de pesquisa ou outros conhecimentos a um plano ou projeto para a produção de materiais, produto substancialmente melhorado, etc. não inclui a manutenção ou aperfeiçoamento das operações correntes. Os custos de aperfeiçoamento devem ser como despesa. Somente podem ser capitalizados os custos incorridos em conexão com um projeto que satisfaça os seguintes critérios:

- a) O produto/processo é claramente definido e os custos a ele atribuídos podem ser identificados separadamente;
- b) A viabilidade técnica do produto já foi demonstrada;

KPMG. Comparações entre Práticas Contábeis. Disponível em : <http://www.kpmg.com.br/publicações/livros/tecnicos/comparacoes_port.pdf>

- c) A administração indicou que pretende produzir o produto/processo e colocá-lo no mercado ou utilizá-lo;
- d) Existe uma clara indicação de um mercado futuro para o produto/processo ou, se o produto/processo for destinado ao uso interno, sua utilidade foi claramente demonstrada;
- e) Há ou haverá recursos adequados para completar o produto/processo no mercado.

Os custos de desenvolvimento diferidos devem ser limitados ao valor que a empresa pode razoavelmente recuperar com lucros futuros, considerando os custos de desenvolvimento futuros bem como os custos de produção, vendas e respectiva administração.

Os custos de desenvolvimento diferentes devem ser alocados aos períodos futuros em base sistemática, relacionada com a venda ou uso esperados para o produto/ processo, ou a sua vida útil.

c. Brasil (Lei 6.404/76, pronunciamento VIII do IBRACON)

As despesas com pesquisa e desenvolvimento que irão contribuir na geração de receita por mais de um exercício podem ser capitalizadas como um ativo diferido. As despesas com pesquisa e desenvolvimento devem ser avaliadas ao custo e deduzidas de amortização acumulada. O período de amortização deve ser determinado pelo período nos quais os benefícios futuros serão gerados. Todavia, o período de amortização geralmente utilizado é baseado na legislação fiscal que requer um período mínimo de amortização de 5 a 10 anos pela legislação societária. Se em qualquer período houver dúvida sobre a viabilidade e recuperação das empresas de pesquisa e desenvolvimento diferido, o valor líquido das despesas com pesquisa e desenvolvimento deverá ser baixado imediatamente.

3 A BUSCA DA COVERGÊNCIA NO BRASIL

A adoção das normas contábeis do IASB é uma tendência mundial, visto que a crescente importância da internacionalização tem feito muitos países buscarem esse processo de convergência. Atento a tais fatos, o Brasil também vem realizando esforços para esse fim, como por exemplo, a criação da CPC – Comitê de Pronunciamentos Contábeis, pelo Conselho Federal de Contabilidade em 2005.

Como exposto no artigo 3º da resolução nº 1055/05 do CFC, o objetivo do CPC é:

O estudo, o preparo e a emissão de Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, para permitir a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira, visando à centralização e

uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais.

Espera-se obter com a adoção dessas normas, vantagens significativas para o país, de acordo com o texto da resolução acima citada, são elas:

- a) A redução de riscos nos investimentos internacionais (quer os sob a forma de empréstimo financeiro quer os sob a forma de participação societária), bem como os créditos de natureza comercial, redução de riscos essa derivada de um melhor entendimento das demonstrações contábeis elaboradas pelos diversos países por parte dos investidores, financiadores e fornecedores de crédito;
- b) A maior facilidade de comunicação internacional no mundo dos negócios com o uso de uma linguagem contábil bem mais homogênea;
- c) A redução do custo do capital que deriva dessa harmonização, o que no caso é de interesse, particularmente, vital para o Brasil.

O CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis) foi criado a partir de uma solicitação de cinco importantes entidades ao CFC, esse comitê foi idealizado para que através de seus pronunciamentos fosse facilitada a convergência às normas contábeis internacionais, fazia-se necessário a centralização na emissão de normas dessa natureza por meio de um órgão que dispusesse de um processo democrático na produção das mesmas, integram o comitê do CPC: ABRASCA - Associação Brasileira das Companhias Abertas; APIMEC NACIONAL - Associação dos Analistas e Profissionais de Investimento do Mercado de Capitais; BOVESPA – Bolsa de Valores de São Paulo; CFC – Conselho Federal de Contabilidade; IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil e FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e financeiras.

No Brasil, pode-se observar uma forte vinculação com o modelo da Europa Continental, visto que as normas contábeis sofrem forte influencia governamental, a profissão é pouco valorizada e a educação na área ainda possui qualidade duvidosa.

Santos (2009, p.5) salienta que a tradição brasileira sempre foi a do direito legislado, que nosso mercado de capitais não era – até pouco – motor da nossa economia e que, em que pese essa realidade estar atualmente em processo de mudança, há que se reconhecer que se trata de uma mudança profunda, de linha de pensamento.

O mesmo autor complementa dizendo que a introdução dos padrões internacionais de contabilidade no Brasil surge mediante a seguinte mudança na linha de raciocínio:

- a) Da norma impositiva, para o conceito aceito pelos estudiosos;

b) Do cumprimento das normas de registro da informação, para a busca da melhor representação da realidade econômica do patrimônio, em detrimento da forma jurídica utilizada para organização da atividade econômica;

Esse cenário está sofrendo modificações principalmente no tocante ao *Financial Reporting*³ devido à vigência da lei nº 6.404/76 e dos esforços realizados pela CMV(Comissão de Valores Mobiliários), para adaptação as normas contábeis internacionais e a disseminação do ensino da contabilidade baseada na escola norte-americana, que revelam possíveis mudanças em futuro próximo.

De acordo com o CPC, a adoção de uma linguagem contábil global representa um real benefício, pois se trata de melhorar a qualidade da informação sobre o desempenho empresarial e sobre os fluxos de caixa permite reduzir o custo de capital, o que por si só seria vital para estimular a criação de novas empresas ou a expansão das já existentes, com impacto direto na criação de emprego e renda. Isso trará maior segurança para a sociedade em geral, e em especial, para os investidores pela maior transparência e confiança nas informações, agregando valor para todos.

Neste âmbito são evidentes as vantagens para o país, vista a necessidade que o mesmo tem em captar recursos externos, pois a adoção dessas normas funciona como um facilitador do processo.

O Brasil tem se comprometido em adotar as normas internacionais emitidas pelo IASB no ambiente legal, através da revisão do capítulo contábil da Lei das sociedades por ações (lei nº 6.404/76), que entre outros, permite a convergência das normas adotadas no Brasil às normas internacionais, essa revisão é feita por meio da Lei nº 11.638/07. A contribuição desta lei para harmonização deu-se ainda nos seguintes aspectos:

- a) Permitir a convergência das normas contábeis adotadas no Brasil às normas internacionais;
- b) Estabelecer que as normas contábeis a serem editadas pela CVM devem seguir as normas contábeis internacionais;
- c) Estabelecer a segregação entre escrituração mercantil e fiscal;
- d) Criou o conceito de empresa de grande porte com obrigações equivalentes a S.A
- e) Previsão para que os órgãos reguladores emissores de normativos contábeis possam firmar convênios com entidades com as características da CPC;

³ Pode-se definir como relatórios financeiros, ou são os critérios de reconhecimento, mensuração e evidenciação.

Por outro lado, não se pode minimizar os desafios e discussões no que se refere à melhor forma de fazer a transição das normas atuais para o padrão desejado. Por esse motivo o CPC está considerando o seguinte padrão gradual de convergência:

- a) As normas internacionais serão adotadas sempre e quando não houver conflitos com a legislação vigente, sendo feitas as harmonizações necessárias para o melhor entendimento dos profissionais;
- b) Os eventuais conflitos entre a legislação vigente e as normas internacionais serão claramente divulgados no documento de aprovação ou no próprio pronunciamento, quando aplicável, podendo ser utilizadas disposições transitórias quando oportuno;
- c) Quando no entendimento dos membros da CPC a norma internacional não estiver de acordo com o consenso da prática contábil mais apropriada, será feito questionamento ao IASB, por meio de fóruns adequados, a fim de contribuímos para o processo de aprimoramento da norma internacional;
- d) O CPC por meio de seus membros ou de grupos de trabalho especialmente formados, Analisará e fará suas sugestões necessárias durante os processos de audiências públicas do IASB.

Contudo objetiva-se causar o mínimo impacto negativo possível ao sistema contábil do Brasil, fazendo as mudanças devidas para aderir às normas internacionais, sem para tal causar grandes “turbulências” ao mesmo, ou seja, essa convergência será realizada de forma branda, levando em consideração as particularidades do país para obter um resultado homogêneo e satisfatório.

Para realizar alterações que não foram possíveis na época da Lei 11.638/07, veio a Medida Provisória nº 449 de 2008, que funcionou como um complemento no que tange a eliminação de algumas barreiras regulatórias, que impediam a inserção das companhias abertas brasileiras, no processo de convergência contábil internacional; e ao aumento do grau de transparência das demonstrações financeiras, que era a finalidade da lei.

Outro passo importante foi dado pelo Brasil em direção a harmonização contábil, trata-se da convergência da MP 449/08 na Lei nº 11.941 de 27 de maio de 2009, que entre outros, buscou garantir a geração de informações contábeis seguras e de demonstrativos confiáveis, para fins societários e fiscais, respectivamente.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O grande desafio da profissão contábil é a harmonização das normas contábeis. A internacionalização dos mercados e o consequente desenvolvimento das empresas multinacionais são características do atual ambiente empresarial. Diante das mais diversas práticas contábeis resultantes das características peculiares de cada nação (cultura, economia, política, educação, etc) a contabilidade precisa desenvolver-se de modo a garantir que os relatórios financeiros das entidades participantes desses mercados desempenhem de forma eficiente sua função de auxílio ao processo decisório, garantindo transparência e confiabilidade.

Buscando alcançar esse objetivo, alguns organismos foram criados e hoje se destacam pelos avanços feitos nessa direção. Dentre eles, o IASB tornou-se o principal órgão internacional que tem em sua essência a harmonização das normas contábeis internacionais.

Os benefícios de uma harmonização dos procedimentos contábeis são muitos, tais como a disseminação de normas de qualidade resultantes das discussões em níveis mundiais; a segurança e respaldo oferecidos aos países que buscam investidores através da adoção de padrões internacionais; a redução de custos, entre outros.

Mesmo diante dessas vantagens, o processo de harmonização contábil tem sido dificultado principalmente pela interferência estatal, ausência de órgãos de classe influenciadores e do nacionalismo exacerbado de alguns conservadores.

Uma análise sucinta dos diferentes tratamentos contábeis dados as despesas com pesquisa e desenvolvimento e *goodwill* evidenciam as divergências internacionais. Entretanto, a harmonização dos procedimentos contábeis é uma realidade e representa a mais recente etapa de desenvolvimento da contabilidade rumo ao atendimento de seu objetivo principal que é garantir o fornecimento de informações relevantes e confiáveis para a sociedade.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Dispõe sobre as Sociedades por Ações**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/LEIS/L_6.404Consol.htm>. Acesso em: Jun. 2009.

BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. **Altera e revoga artigos da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Ato/2007-2010/2007/Lei/L11.638.htm>>. Acesso em Jun. 2009.

BRASIL. Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009. **Dispõe sobre a conversão da Medida Provisória nº 449, de 2008.** Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/Ato/2007-2010/2009/Lei/L11.941.htm#art37>>. Acesso em Jun. 2009.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em: jun. 2009.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. Disponível em: <www.cpc.org.br>. Acesso em jun. 2009.

CARVALHO, Nelson L.; LEMES, Sirlei; COSTA, Fábio Moraes da. **Contabilidade Internacional: aplicação das IFRS 2005.** São Paulo: Atlas, 2006.

CARVALHO, Nelson L e LEMES, Sirlei. **Padrões Contábeis Internacionais do IASB: Um estudo comparativo com as normas contábeis brasileiras e sua aplicação.** Revista UNB Contábil, Vol 5, 2002.

CHOI, Frederick D.S. & MUELLER, Gerhard G. **International Accounting.** 2. ed. New Jersey: Prentice-Hall, 1988.

ECHTERNACHT, T. H. DE S. **O ensino da contabilidade internacional nos cursos de graduação em ciências contábeis do Brasil.** Dissertação (Mestrado em Contabilidade) – Programa Multi-institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB, UFPB, UFPE e UFRN. João Pessoa, 2006, 95 p.

FRANCO, Hilário . **Harmonização Internacional das Normas Contábeis: Um Grande Desafio para Profissão Contábil .** XV Congresso Brasileiro de Contabilidade , Goiânia –GO, 2000.

GIL, Antonio Carlos. **Como elaborar projetos de pesquisa.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

GUERREIRO, Marta Alexandra Silva; RODRIGUES, Lúcia Lima. **A convergência de Portugal com as normas internacionais de contabilidade.** Publisher Team, 2004.

KPMG. Comparações entre práticas contábeis. Dpp Brasil, KPMG Auditores Independentes, 2001. Disponível em: <http://www.kpmg.com.br/publicacoes/livrostecnicos/Comparacoes_port.pdf>.

MARTINS, Orleans Silva; BRASIL, Antônio Marcos Soarez. **A Contabilidade Internacional e a Convergência às Normas Internacionais de Contabilidade do IASB.** Revista Qualit@s .Campina Grande: vol.2, nº 2, 2008.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional.** São Paulo: Atlas, 2006.

PAULO, Edílson. **Comparação da Estrutura Conceitual da Contabilidade Financeira : Experiência Brasileira, Norte- Americana e Internacional.** João Pessoa, Multiinstitucional UNB/UFPB/UFPE/UFRN, 2002, Dissertação de Mestrado.

PEREIRA, Ana Alexandra Caria; RODRIGUES, Lúcia Lima. **A diversidade contabilística e o processo de harmonização internacional.** Publisher Team, 2004.

SANTOS, Luiz Eduardo. **Contabilidade Decifrada** – Curso On line preparatório para o concurso para AFRFB. Brasília: Ponto dos Concursos, 2009.

VERGARA, Sylvia Constant. **Projetos e relatórios de pesquisa em Administração.** São Paulo: Atlas, 2000.